

"Glaubenssachen sind Liebessachen,
es gibt keine Gründe dafür oder dagegen."

WILHELM BUSCH (1832 - 1908)

I. Der EGV und die direkten Steuern

- A. Rechtsgrundlagen der Harmonisierung der direkten Steuern*
- B. Die vier Grundfreiheiten des primären Gemeinschaftsrechts*

II. Der Begriff der "Diskriminierung"

- A. Diskriminierung und Gleichheitssatz*
- B. Artikel 6 im Verhältnis zu den anderen Diskriminierungsverboten des EGV*
- C. Diskriminierung und unterschiedliche Behandlung*
- D. Offene und versteckte Diskriminierung: die Frage der unterschiedlichen Besteuerung je nach Wohnsitz*

III. Geltung nur im Rahmen der Gemeinschaftskompetenzen

- A. Inländerdiskriminierung*
- B. Diskriminierung von Drittstaaten*
- C. Unterschiedliche DBA zwischen den Mitgliedstaaten: die Frage der Meistbegünstigungsklausel*

IV. Vergebliche Rechtfertigungsversuche

- A. Unbegrenzte Souveränität der Mitgliedstaaten als historischer Vertragswille*
- B. Gleichheitssatz im direkten Steuerrecht erst nach Harmonisierung anwendbar*
- C. Abschaffung der Diskriminierung Sache der Doppelbesteuerungsabkommen*
- D. Mögliche Abhilfe durch Verwaltungspraxis*
- E. Erhebliche Schwierigkeiten für den einzelnen Mitgliedstaat*

V. Zulässigkeit unterschiedlicher Regelungen eines Mitgliedstaates

- A. Rechtfertigung durch sachliche Unterschiede*
- B. Die Gleichartigkeit der Sachverhalte*

VI. Zulässige Diskriminierung

- A. Die Kohärenz der Steuerrechtsordnung*
- B. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses*

Ergebnis

Der Gleichheitssatz im europäischen Steuerrecht¹

Jahrzehntelang galt die steuerliche Benachteiligung beschränkt Steuerpflichtiger gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen im Steuerrecht fast sämtlicher EU-Mitgliedstaaten als zulässig. Gestützt war diese Auffassung auf den Vertragstext selbst der damaligen Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft. Man ging zwar davon aus, daß die vertragsschließenden Staaten eine Wirtschaftsgemeinschaft auf der Grundlage eines gemeinsamen Marktes schaffen wollten, glaubte jedoch, daß davon nur die indirekten Steuern betroffen seien. Bei den direkten Steuern waren die Mitgliedstaaten der Auffassung, daß ihre Souveränität uneingeschränkt sei.

Die dynamische Rechtsprechung des EuGH hat jedoch in letzter Zeit vor allem bewiesen, daß diese Rechtsauffassung nicht mehr haltbar ist. Es scheint momentan so zu sein, daß der EuGH dabei ist, die Souveränität der EU-Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern progressiv in ein feinmaschiges Korsett einzuschnüren. Dem Gleichheitssatz des Artikel 6 als Generalklausel sowie den Einzelfreiheiten (Freizügigkeit, Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit) des EU-Vertrages als konkrete Ausformungen des allgemeinen Gleichheitssatzes kommen dabei zentrale Bedeutung zu.

Ziel des Aufsatzes ist es, die vom EU-Recht gezogenen Grenzen bezüglich der Souveränität der Mitgliedstaaten im Zusammenhang mit der direkten Besteuerung zu untersuchen und zu würdigen.

I. Der EGV und die direkten Steuern

A. Rechtsgrundlagen der Harmonisierung der direkten Steuern

¹ Erweiterte Fassung des Vortrags; Abschluß des Manuskripts im Dezember 1995. Für kritische Bearbeitung des Manuskripts ist der Verfasser seinem Vater, Prof. (e.m.) Victor Steichen, sowie Ref. iur., Frau Helene Müller, gerne zu Dank verpflichtet.

Die Steuergewalt zählt zu den Kernbereichen mitgliedstaatlicher Souveränität². Man kann daher davon ausgehen, daß die Staatsoberhäupter der sechs Gründungsstaaten³ bei der Unterzeichnung des EWG-Vertrags am 25.3.1957 der Ansicht waren, der EWG-Vertrag werde den wichtigsten Teil der mitgliedstaatlichen Finanzhoheit nicht einschneidend beschränken⁴. Daß sie sich dabei geirrt haben, hat die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes über die letzten 10 Jahre weitgehend klargelegt⁵. Die Gefahr für die Mitgliedstaaten liegt auf diesem Gebiet nicht so sehr in der Harmonisierung der direkten Steuern durch sekundäres Gemeinschaftsrecht. Art. 99 EGV bezieht sich ausdrücklich nur auf die *indirekten Steuern*⁶, so daß für die Angleichung der Rechtsvorschriften in bezug auf *direkte Steuern* nur die allgemeine Rechtsgrundlage des Art. 100 EGV einschlägig ist⁷. Demzufolge kann das Steuerrecht der Mitgliedstaaten nur insoweit harmonisiert werden, als die Harmonisierung zur Erreichung der Vertragsziele notwendig ist (Art. 2-3b EGV). Eine Angleichung des Steuerrechts ist also nicht Selbstzweck. Harmonisiert werden können nur die Bereiche, die Bezug zum Binnenmarkt haben⁸. Mit Ausnahme eines kurzen "Fieberanfalls" Anfang der achtziger Jahre, der zum sog. Richtlinienpaket führte⁹, ist die Steuerrechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern überaus bescheiden geblieben¹⁰.

² Runge, AWD 1963, S. 225 ff.; EuGHE 1985, Rs. 55/83, S. 683 ff.

³ Die Benelux-Staaten, Deutschland, Frankreich und Italien.

⁴ Auf diesen Souveränitätsverlust weist zutreffend Hahn, DStZ 1992, S. 663 ff. (667) hin.

⁵ Für einen Überblick zur Rechtsprechung des EuGH, vgl. Bachmann, RIW 1994, S. 849 ff.; Dautzenberg BB 1992, S. 2400 ff.; Müller, StuW 1992, S. 157 ff.; Sass, BB 1995 S. 69 ff., Thömmes, in: Lenz (Hrsg.), EG-Handbuch Recht im Binnenmarkt, 2. Aufl., Berlin, 1994, S. 601 ff. (jeweils m.w.N.).

⁶ Art. 99 EGV: "Der Rat erläßt auf Vorschlag der Kommission (...) einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes (...) notwendig ist".

⁷ Art. 100 EGV: "Der Rat erläßt einstimmig (...) Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken."

⁸ Vgl. Weber-Grellet, StuW 1995, S. 336 ff. (337).

⁹ Fusionsrichtlinie, die Mutter-Tochter-Richtlinie und das Schiedsübereinkommen, vgl. Förster/Schollmeier, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Berlin, 1995, S. 813 ff.

¹⁰ Generalanwalt Léger spricht in seinen Schlußanträgen zum Schumacker-Urteil von einem "embryonalem Stadium", Léger, Rs. C-279/93, Rdnr. 19.

B. Die vier Grundfreiheiten des primären Gemeinschaftsrechts

Der Grund für die Souveränitätseinbuße der Mitgliedstaaten liegt momentan eher in dem primären Gemeinschaftsrecht. Dies haben die EuGH-Urteile *avoir fiscal*¹¹, *Daily Mail*¹², *Biehl*¹³, *Bachmann*¹⁴, *Commerzbank*¹⁵, *Werner*¹⁶, *Schumacker*¹⁷, *Wielockx*¹⁸, und jetzt erst kürzlich das *Kommission/Luxemburg-Urteil*¹⁹ bewiesen. Das mag fürs erste überraschen, da der Bereich der *direkten Steuern* beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts zweifellos *nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft* fällt²⁰. Insofern ist es Sache der Mitgliedstaaten, Vorschriften auf dem Gebiet der Einkommensteuer zu erlassen.

Im Gegensatz zu den indirekten Steuern schweigt der EG-Vertrag fast vollständig, soweit direkte Steuern betroffen sind. *Art. 220 EGV* erwähnt zwar die direkten Steuern, indem er davon spricht, daß die Mitgliedstaaten Verhandlungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung aufnehmen²¹. Diese Verpflichtung ist jedoch äußerst schwach formuliert, da den EG-Organen diesbezüglich kein Initiativrecht eingeräumt wurde. Der durch den Maastrichter Vertrag eingefügte *Art. 73d EGV* ist äußerst kontrovers²², da er ein je nach Wohnsitz des Steuerpflichtigen oder Ort der Kapitalanlage

¹¹ EuGH 28.1.1986, Rs. 270/83, besprochen von *Sass*, *StuW* 1988, S. 362 ff.; *Meilicke*, *RIW* 1989, S. 640 ff.

¹² EuGH 27.9.1988, Rs. 81/87, *Knobbe-Keuk*, *DB* 1990 S. 2573 ff.

¹³ EuGH 8.5.1990, Rs. C 175/88, *Knobbe-Keuk*, *DB* 1990, S. 2573 ff. (2576); *Spetzler*, *DB* 1993 S. 553 ff. (S. 556).

¹⁴ EuGH 28.1.1992, Rs. C-204/90.

¹⁵ EuGH 13.7.1993, Rs. C-330/91.

¹⁶ EuGH 26.1.1993, Rs. C-112/91, vgl. *Clausnitzer* in: *NWB* 1995, F. 3, S. 9443 m.w.N.

¹⁷ EuGH 14.2.1995, Rs. C-279/93; vgl. *Kaefer/Sass*, *DB* 1995, S. 642 ff.

¹⁸ EuGH 11.8.1995, Rs. C-80/94, *Rainer*, *IStR* 1995, S. 474 ff.

¹⁹ EuGH 26.10.1995, *Kommission/Grossherzogtum Luxemburg*, Rs. C-151/94.

²⁰ Schlußanträge des Generalanwalts *Darmon*, in: *Biehl*, a.a.O. (Fn. 13), Rdnr. 10; Schlußanträge des Generalanwalts *Léger*, in: *Schumacker*, a.a.O. (Fn. 17), Rdnr. 17, Rdnr. 21; EuGH *Wielockx*, a.a.O. (Fn. 18), Rdnr. 16.

²¹ Art. 220 EGV: "Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen: (...) - die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft (...)"'. Grundlegend hierzu, *Wouters*, *The Case-Law of the European Court of Justice on Direct Taxes: Variations upon a Theme*, in: *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 1994, Bd. 1, n° 2, S. 179 ff.

²² Vgl. *de Bont*, *Taxation and the Free Movement of Capital and Payments*, *EC Tax Review* 1995, S. 136 ff.; *Dourado*, *Free Movement of Capital and Capital Income Taxation within the European Union*.

differenzierendes nationales Steuerrecht ausdrücklich als EG-vertragskonform erklärt²³.

Dies klingt ermutigend. Es wäre jedoch vorschnell, daraus den Schluß zu ziehen, daß die nationale Souveränität in bezug auf die *nerfs de l'Etat* weiterhin unangetastet bliebe²⁴. Beim Ausüben ihrer Souveränität müssen die Mitgliedstaaten nämlich die *vom Gemeinschaftsrecht gezogenen Grenzen* beachten²⁵. Es handelt sich hier um die *vier Grundfreiheiten des EGV*. So können die Mitgliedstaaten selbst in dem Bereich der direkten Steuern keine Maßnahmen ergreifen, die ohne das Vorliegen besonderer Rechtfertigungsgründe die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 48) oder der selbständig Erwerbstätigen (Art. 52), sowie die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs (Art. 59) oder des Kapitalverkehrs (Art. 73) beeinträchtigen würden. *Cum gruno salis* zielen die vier Grundfreiheiten darauf ab, mögliche diskriminierende nationale Regelungen gegenüber den anderen Mitgliedstaaten zu unterbinden.

II. Der Begriff der "Diskriminierung"

A. Diskriminierung und Gleichheitssatz

Der EGV erwähnt den Gleichbehandlungsgrundsatz nicht positiv, sondern nur negativ als Diskriminierungsverbot. Dies beeinträchtigt jedoch in keiner Weise die herausragende Bedeutung des Prinzips für das Gemeinschaftsrecht²⁶. Bereits die Stellung des Prinzips im ersten Teil unter "Grundsätze" dürfte

²³ Art. 73d: "(1) Artikel 73b berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten, a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. (...) (3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 73b darstellen".

²⁴ Damit bewahrheitet sich wieder aufs neue der Spruch des französischen Schriftstellers *Eugène Ionescu* (1912 - 1994): "Wer sich an das Absurde gewöhnt hat, findet sich in unserer Zeit gut zurecht".

²⁵ EuGH 4.10.1991, *Kommission/Vereinigtes Königreich*, Rs. C-246/89, Rdnr. 12; bereits *Darmon*, a.a.O. (Fn. 13), Rdnr. 10; EuGH *Wielockx*, a.a.O. (Fn. 18), Rdnr. 16. Im Detail *Van Thiel*, *The Prohibition of Income Tax Discrimination in the European Union: What does it mean?*, 34 *European Taxation* (1994), S. 303 ff.; *Bachmann*, RIW 1994, S. 849 ff.

²⁶ *Von Bogandy* in: *Grabitz/Hilf, Kommentar zur Europäischen Union*, 7. Lfg, Bd. 1, München, 1994, Art. 6 EGV spricht zu Recht von "Leitmotiv".

genügender Beweis hierfür sein²⁷. Der Gleichheitssatz zählt ohnehin zu den *ungeschriebenen allgemeinen Grundsätzen der Gemeinschaftsordnung*, wie sie vom EuGH im Laufe der Zeit herausgearbeitet wurden²⁸. Allgemeine Rechtsgrundsätze sind nämlich Rechtsgrundsätze, die "den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten gemeinsam sind". Der Gleichheitssatz hat Verfassungsrang in sämtlichen Mitgliedstaaten und konnte deshalb ohne Schwierigkeiten im Rahmen eines wertenden Rechtsvergleichs als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannt werden.

Das Diskriminierungsverbot des Art. 6 EGV ist jedoch nicht identisch mit dem Gleichheitssatz als allgemeinem Rechtsgrundsatz. Art. 6 zielt nur auf die *Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit* ab. Der allgemeine Gleichheitssatz untersagt jedoch die *unterschiedliche Behandlung von ansonsten vergleichbaren Sachverhalten* und ist daher breiter angelegt. Art. 6 ist daher nur eine besondere Ausformung des allgemeinen Gleichheitssatzes²⁹.

B. Artikel 6 im Verhältnis zu den anderen Diskriminierungsverboten des EGV

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des EuGH zu den im EG-Vertrag besonders geregelten Grundfreiheiten, daß das allgemeine Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit gemäß Art. 6 EGV nur dann *autonome Anwendung* finden kann, wenn der Vertrag keine *besonderen Diskriminierungsverbote* vorsieht. Dies ergibt sich sowohl aus den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen (*specialia generalibus derogant*), als aus dem Text des Art. 6 EGV selbst³⁰. Das allgemeine Verbot des Artikel 6 EGV kommt somit nicht zum Zuge, soweit die Artikel 48³¹, 52³², 58³³ einschlägig sind. Ist eine

²⁷ Art. 6: "Unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Vertrags ist in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten. (...)".

²⁸ Der Gleichheitssatz als allgemeiner Rechtsgrundsatz wurde zum ersten Mal vom EuGH 1977 erwähnt; EuGH, *Ruckdeschel*, Rs. 117/76 u. 16/77.

²⁹ EuGH, *Hochstrass*, Rs. 147/79, Slg 1980 S. 3005 ff. (3024). Vgl. auch *Bischoff*, in: Constantinesco u.a., *Traité instituant la CEE*, Paris, 1992, S. 61 ff.; *Bleckmann*, in: *Répertoire Dalloz de Droit Communautaire*, Bd. 2, 1995, V° "Egalité de traitement", Tz. 1.

³⁰ Art. 6 gilt nur "unbeschadet besonderer Bestimmungen des Vertrages"; vgl. hierzu, *Bleckmann*, *Considérations sur l'interprétation de l'article 7 du Traité C.E.E.*, *Revue trimestrielle de droit européen (R.T.D.E.)* 1976, S. 469 ff.

³¹ Freizügigkeit der Arbeitnehmer, ständige Rechtsprechung seit EuGH 17.4.1986, *Reed*, Rs. 59/85;

ationale Regelung mit den spezifischen Diskriminierungsverboten der Freizügigkeit des Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs vereinbar, steht sie auch im Einklang mit Art. 6 EGV. Verstößt die Regelung gegen Art. 48, 52 oder 58, ist sie auch mit Art. 6 EGV unvereinbar. Festzuhalten ist also, daß die Einzelausformungen des Diskriminierungsverbotes in den verschiedenen Regelungsbereichen des EGV spezielle Adaptationen des allgemeinen Diskriminierungsverbotes (Art. 6 EGV) sind³⁴. Der Schwerpunkt des Anwendungsbereichs des Art. 6 EGV liegt deshalb in den Gebieten, in denen es keine Sondervorschriften gibt.

Dessenungeachtet zieht die Rechtsprechung Art. 6 nicht selten neben den spezifischen Diskriminierungsverboten heran, um die EG-Rechtswidrigkeit einer nationalen Bestimmung zu begründen. Zum einen versteht sich das spezifische Diskriminierungsverbot nur im Lichte des allgemeinen Diskriminierungsverbotes; Art. 6 EGV untermauert die Konsequenzen, die sich ohnehin aus den spezifischen Diskriminierungsverboten ergeben. Zum anderen rechtfertigt Art. 6 EGV als Leitmotiv des EG-Vertrags eine restriktive Auslegung der vom EG-Vertrag ausdrücklich zugelassenen Diskriminierungen³⁵. In diesem Sinne kann man von einer wechselseitigen Beziehung zwischen dem allgemeinen Diskriminierungsverbot und dessen spezifischen Ausformungen sprechen³⁶.

C. Diskriminierung und unterschiedliche Behandlung

Art. 6 EGV verbietet nicht jede unterschiedliche Behandlung schlechthin, sondern nur die diskriminierende Behandlung, die Schlechterstellung. Unterschied bedeutet nicht notwendigerweise Diskriminierung. Bekanntlich

kürzlich EuGH 16.6.1994, *Steen I*, Rs. C-132/93.

³² Niederlassungsfreiheit, ständige Rechtsprechung seit EuGH 21.6.1974, *Reyners*, Rs. 2/74; EuGH 9.6.1977, *Van Ameyde*, Rs. 90/76, Rdnr. 27; für das Steuerrecht EuGH *Werner*, a.a.O. (Fn. 16), Rdnr. 20.

³³ Niederlassungsfreiheit für Gesellschaften, EuGH 12.4.1994, *Halliburton*, Rs. C-1/93.

³⁴ *Bleckmann*, RIW 1985, S. 920 ff.; *Fastenrath*, JZ 1987, S. 1 ff.; *Weis*, NJW 1983, S. 2722 ff., jeweils m.w.N.

³⁵ So z.B. die von Art. 48 Abs. 3 EGV vorgesehene Beschränkung des Rechts des Arbeitnehmers auf Freizügigkeit aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit. Ausführlich hierzu Generalanwalt *Jacobs*, EuGH 30.5.1989, *Kommission/Griechenland*, Rs. 305/87.

³⁶ So zumindest *Bleckmann*, a.a.O. (Fn. 29), Tz. 25: **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**

liegt nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes eine Diskriminierung nur dann vor, wenn "vergleichbare Sachverhalte rechtlich unterschiedlich oder unterschiedliche Sachverhalte rechtlich gleich behandelt werden"³⁷. Das vom EuGH herangezogene *tertium comparationis* stellt auf die Frage einer "objektiven Rechtfertigung" ab³⁸: nach diesem Grundsatz dürfen vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, daß eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt ist.

Was "*objektiv gerechtfertigt*" ist oder nicht, kann nur im Einzelfall anhand der tatsächlichen Verhältnisse geprüft werden. Es ist jedoch nicht auszuschließen, daß der EuGH, genauso wie die nationalen Gerichte der Mitgliedstaaten im innerstaatlichen Recht, bei der Prüfung der Diskriminierung im Bereich der Steuern großzügiger ist als in den anderen Rechtsgebieten³⁹. Diese Praxis ergibt sich wohl weniger aus dem EG-Vertragstext als vielmehr aus der Überzeugung, daß es sich bei dem Steuerwesen um unbegründbare *faits du prince* handelt, die sich jedem Versuch einer rationalen Erklärung entziehen. Mit der zunehmenden Systematisierung des Steuerrechts in der Literatur⁴⁰ sollte man davon ausgehen, daß die Auffassung des Generalanwalt Léger zeitlich begrenzt sein müsste.

D. Offene und versteckte Diskriminierung: die Frage der unterschiedlichen Besteuerung je nach Wohnsitz

Art. 6 EGV verbietet grundsätzlich die Ungleichbehandlung von In- und Ausländern aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit. Es handelt sich hier um die *offene Diskriminierung*. Im Steuerrecht ist sie allenfalls noch für Gesellschaften von Bedeutung, da das Steuerrecht unterschiedliche Regelungen aufgrund des Wohnsitzes und nicht der Nationalität vorsieht.

Seit dem Urteil *Sotgiu* weiß man jedoch, daß dies nicht ausreicht, um sich dem Anwendungsbereich des Art. 6 EGV zu entziehen. Würde man nur auf die

³⁷ EuGH 13.11.1984, *Racke*, Rs. 283/83.

³⁸ Vgl. die ständige Rechtsprechung seit dem EuGH 8.10.1980, *Überschär*, Rs. 810/79; EuGH 16.10.1988, *Hochstrass*, Rs. 147/9.

³⁹ So zumindest Generalanwalt Léger, a.a.O. (Fn. 17), Rdnr. 54: "Im Bereich des Steuerwesens achten Sie ganz besonders darauf, daß die Diskriminierung eindeutig vorliegt".

⁴⁰ Allen voran *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 3. Bd., Köln, 1993.

offene Diskriminierung abstellen, bliebe der Gleichheitssatz ohne große Wirkung, da es den Mitgliedstaaten meistens möglich ist, anhand anderer Kriterien zu dem gleichen Ergebnis zu gelangen (*verdeckte Formen der Diskriminierung*). Deshalb verbieten nach ständiger Rechtsprechung des EuGH die Vorschriften über die Gleichbehandlung nicht nur die offene Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch "alle versteckte Formen der Diskriminierung, die durch Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen"⁴¹. Um dem Skalpell des EuGH zu entgehen, reicht es also nicht aus, daß die zu beurteilende nationale Regelung ausdrücklich Inländer wie Ausländer trifft. Wenn die Regelung zwar auf ein anderes Kriterium abstellt, dieses Kriterium jedoch die Ausländer trifft, handelt es sich um eine Regelung, die nicht im Einklang mit Art. 6 EGV steht.

Die einzige Frage, die sich bei der verdeckten Diskriminierung stellt, ist die nach dem Grad der Ungleichbehandlung: muß die Regelung nur oder nahezu nur die Ausländer treffen; reicht es aus, daß sie hauptsächlich die Ausländer trifft, oder genügt sogar die Gefahr, daß sich die Regelung besonders zum Nachteil der Ausländer auswirkt. Das dem EG-Recht zugrundeliegende Prinzip der größtmöglichen Wirksamkeit (*effet utile*)⁴², schließt von vornherein die Annahme aus, nach der nur Ausländer faktisch betroffen sein dürfen. Bezüglich der beiden anderen Kriterien scheint sich beim EuGH eine Änderung vollzogen zu haben. Bis Anfang der neunziger Jahre verstand der EuGH unter der verdeckten Diskriminierung nur solche Regelungen, die "typischerweise immer nur Ausländer treffen"⁴³. Seit dem *Biehl*-Urteil geht der EuGH über das herkömmliche Verständnis der verschleierte Diskriminierung hinaus⁴⁴. Jetzt reicht es aus, daß die zu prüfende Regelung sich "besonders zum Nachteil" der Ausländer auswirkt⁴⁵.

⁴¹ EuGH 13.2.1974, *Sotgiu*, Rs. C-152/73, Rdnr. 11. Dieses Prinzip fand Anwendung im Steuerrecht in den Urteilen *Biehl*, a.a.O. (Fn. 13), Rdnr. 13; *Commerzbank*, a.a.O. (Fn. 15), Rdnr. 14; *Halliburton*, a.a.O. (Fn. 33), Rdnr. 15; *Schumacker*, a.a.O. (Fn. 17), Rdnr. 26; *Kommission/Luxemburg*, a.a.O. (Fn. 19), Rdnr. 14.

⁴² Vgl. *Lutter*, JZ 1992, S. 593 ff.; *Olbertz*, StVj 1992, S. 37 ff.

⁴³ Vgl. *Bleckmann*, in: Groeben/Boeckh/Thiesing/Ehlermann, EWGV, Art. 7 Rdnr. 15 (Stand 1990); *Grabitz*, EWGV Art. 7 Vorb. 10.

⁴⁴ Vgl. bereits *Knobbe-Keuk*, EuZW 1991, S. 649 ff. (652); ausführlich *Eckhoff*, in: Birk, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin, S. 461 ff. (491 ff.).

⁴⁵ Urteil *Biehl*, a.a.O. (Fn. 13), Rdnr. 14; ebenfalls *Bachmann*, a.a.O. (Fn. 14), Rdnr. 9; *Schumacker*, a.a.O. (Fn. 17), Rdnr. 28; EuGH *Kommission/Luxemburg*, a.a.O. (Fn. 19), Rdnr. 15.

Mit diesem erweiterten Verständnis der versteckten Diskriminierung müßte der Damm im Bereich des Steuerrechts wohl noch weiter einbrechen. Unterschiedliche Regelungen für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige können sehr wohl diskriminierend gegenüber EG-Ausländern sein. Es war jedoch bis vor kurzem zumindest vertretbar, die diskriminierende nationale Regelung nicht am Art. 6 EGV zu messen, da die nationale Regelung die Ausländer zwar häufig, jedoch keinesfalls nahezu nur diese diskriminierend traf. Genügt jedoch die Gefahr, daß sich die Regelung "besonders zum Nachteil der Ausländer" auswirkt, können bisherige Grenzfälle auch von Art. 6 EGV erfaßt werden. Auf dieser neuen Grundlage gelang z.B. der EuGH im *Commerzbank*-Urteil zu der Schlußfolgerung, daß die Bedingung eines steuerlichen Sitzes im Inland für die Gewährung eines Anspruches auf Verzinsung zu Unrecht gezahlter Steuern diskriminierend für Gesellschaften sei, die ihren Geschäftssitz in anderen Mitgliedstaaten hätten. In der Tat sind es häufig gerade diese Gesellschaften, die ihren steuerlichen Sitz außerhalb des Gebiets des betroffenen Mitgliedstaates haben⁴⁶.

III. Geltung nur im Rahmen der Gemeinschaftskompetenzen

A. Inländerdiskriminierung

Das Diskriminierungsverbot kann nur im Rahmen des Anwendungsbereichs des EGV Geltung beanspruchen. Primäres Ziel des EGV ist es, den EU-Ausländern das Recht auf Gleichbehandlung mit den Inländern zu verbürgen. Eine andere Frage ist, ob Art. 6 EGV auch Inländer vor einer Schlechterstellung gegenüber den EU-Ausländern schützt ("Inländerdiskriminierung" oder *discrimination à rebours*). Der EuGH ist zwar immer wieder auf dieses Problem gestoßen; seine eindeutige Antwort ist jedoch in der Literatur zum Teil auf heftige Kritik gestoßen⁴⁷. Der EuGH hat immer wieder festgestellt, daß das Verhalten eines Staates nur dann an Art. 6 EGV zu messen ist, wenn dieses Verhalten einen *grenzüberschreitenden Sachverhalt* betrifft. Nur dann, wenn Menschen,

⁴⁶ Urteil *Commerzbank*, a.a.O. (Fn. 15), Rdnr. 15.

⁴⁷ Vgl. nur *Bleckmann*, RIW 1985, S. 920 ff.; *Fastenrath*, JZ 1987, S. 171 ff.; *Rainer*, EWS 1994, S. 271 ff.; *Reitmaier*, Inländerdiskriminierungen nach dem EWG-Vertrag, 1984, S. 9 ff. u. S. 77 ff.; *Schilling*, JZ 1994, S. 8 ff.; *Weis*, NJW 1983, S. 2722 ff.

Dienstleistungen, Waren oder Geld sich innerhalb der EU grenzüberschreitend bewegen, d.h. wenn mindestens zwei "Märkte" betroffen sind, findet der EGV Anwendung. Haben die Vorgänge keinen grenzüberschreitenden Bezug, handelt es sich um "rein innerstaatliche Vorgänge", bei denen der EuGH bis jetzt seine Zuständigkeit in aller Regel verneint⁴⁸. Macht jedoch der Inländer in ähnlicher Weise wie ein EU-Ausländer von Freizügigkeitsrechten des EGV Gebrauch, so besteht ein Anknüpfungspunkt zu einem im Gemeinschaftsrecht geregelten Sachverhalt. Demzufolge ist die Inländerdiskriminierung dann gemeinschaftsrechtlich untersagt⁴⁹.

Da es sich bei den vier Grundfreiheiten um Marktfreiheiten handelt, war es bis jetzt Auffassung des EuGH, daß z.B. die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nur dann in den Anwendungsbereich des EGV fällt, wenn der Aufenthalt wirtschaftlich motiviert ist. Ein privat motivierter Aufenthalt sei nicht vom EGV geschützt. Deshalb konnte Herr *Werner* nicht das Diskriminierungsverbot des EGV geltend machen, da er nicht seine wirtschaftliche Betätigung, sondern nur seinen privaten Wohnsitz über die Grenze verlegt hatte⁵⁰. Die Auffassung des EuGH, daß grenzüberschreitende Vorgänge nichtwirtschaftlicher Art vom EGV nicht erfaßt seien, entspricht sowohl dem Vertragstext, bis zu den Änderungen des Maastrichter Vertrages, als auch dem erklärten Ziel des EGV, nur die wirtschaftlich-sozialen Tätigkeiten im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten und gegenüber Dritten zu regeln. Es mag jedoch bezweifelt werden, ob diese Auffassung weiterhin aufrecht erhalten bleiben kann. Denn der durch den Maastrichter Vertrag eingefügte Art. 8a Abs. 1 EGV gewährt ab 1993 allen Unionsbürgern das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten. Man kann wohl davon ausgehen, daß das Recht, sich im Ausland aufzuhalten, auch das Recht impliziere, sich dort seinen Wohnsitz zu nehmen. Da Art. 8a Abs. 1 EGV *effet utile* haben soll, ist anzunehmen, daß der Anwendungsbereich des Art. 8a Abs. 1 EGV hauptsächlich den privat motivierten Aufenthalt erfaßt, da die wirtschaftlich motivierten grenzüberschreitenden Vorgänge von den vier Grundfreiheiten des EGV bereits erfaßt sind. Daraus muß man jedoch nicht zwangsweise folgern,

⁴⁸ Vgl. nur EuGH 16.2.1995, Rs. C-29/94, in: EuZW 1995, S. 185; für das Steuerrecht, Urteil *Werner*, a.a.O. (Fn. 16).

⁴⁹ Ständige Rechtsprechung seit EuGH 7.2.1979, *Knoors*, C-115/78.

⁵⁰ Vgl. zum *Werner*-Urteil insbs. die Kritik von *Knobbe-Keuk*, DStR 1993, S. 427 ff.

daß der *Werner-Fall* jetzt anders entschieden werden müsse⁵¹. Die Frage, ob die Inländerdiskriminierung im Steuerrecht⁵² für den Fall der privat motivierten Wohnsitznahme im Ausland über Art. 8 Abs. 1 EGV erfaßt werden kann⁵³, bleibt m.E. offen. Es läßt sich nämlich die Ansicht vertreten⁵⁴, Art. 8 Abs. 1 EGV solle mit seinem umfassenden Vorbehalt zugunsten des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts die marktwirtschaftlichen Freiheiten allenfalls subsidiär ergänzen⁵⁵. Er scheint deshalb zumindest als vertretbar die Schlußfolgerungen zu ziehen, der Anwendungsbereich des Diskriminierungsverbotes werde durch Art. 8a EGV nicht erweitert.

B. Diskriminierung von Drittstaaten

Die Frage der Besteuerungskompetenz eines Mitgliedstaates gegenüber Steuerpflichtigen eines Drittstaates wird regelmäßig im Rahmen der *Doppelbesteuerungsabkommen* geklärt. Dabei ist es sehr wohl möglich, daß die bilateralen Lösungen voneinander abweichen und somit zu einer Verschiebung der wirtschaftlichen Strömungen führen können⁵⁶. Kann sich in einem solchen Fall der Steuerpflichtige eines Drittstaates im Verhältnis zu Mitgliedstaat X auf ein günstigeres Doppelbesteuerungsabkommen dieses Drittstaates mit Mitgliedstaat Y berufen, um im Ergebnis gleichbehandelt zu werden? Dürfen die Mitgliedstaaten im Rahmen der DBA mit ihren Vertragspartnern unterschiedliche Regelungen treffen (z.B.: 0%-Satz mit Drittstaat A, aber 5%-Satz mit Drittstaat B)? Gilt es nach der Materie zu unterscheiden, je nachdem, ob der Sachverhalt als solcher (d.h. unabhängig von den Berechtigten) in den

⁵¹ So aber *Dautzenberg*, BB 1993, S. 1563 ff. (1566).

⁵² Einstufung der Steuerpflichtigen in die Kategorien "unbeschränkt/beschränkt steuerpflichtig" mit den daraus folgenden Konsequenzen. Zur Grundproblematik der beschränkten Steuerpflicht vgl. *Sass*, BB 1995, S. 70 ff.

⁵³ Bejahend *Dautzenberg*, a.a.O. (Fn. 51), S. 1566.

⁵⁴ So jedenfalls *Eckhoff*, a.a.O. (Fn. 44), S. 488.

⁵⁵ Art. (Abs. 1: "Jeder Unionsbürger hat das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten vorbehaltlich der in diesem Vertrag und in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen frei zu bewegen und aufzuhalten").

⁵⁶ Man nehme das Beispiel der Quellensteuer auf Dividenden im Verhältnis zu den U.S.A. Falls Mitgliedstaat X einen Quellensteuersatz von 0% bei Dividendenausschüttungen an eine Muttergesellschaft mit Sitz in den U.S.A. praktiziert, während alle andere Mitgliedstaaten einen Mindeststeuersatz von 5% vorsehen, kann man davon ausgehen, daß die U.S.-amerikanischen Gesellschaften ihre Europa-holding im Mitgliedstaat X errichten werden und nicht in den anderen Mitgliedstaaten.

Anwendungsbereich des EGV fällt oder nicht⁵⁷? Müssen die Mitgliedstaaten das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot auch gegenüber Drittstaaten wirken lassen, mit der Folge, daß Steuerpflichtige von Drittstaaten nicht schlechter gestellt werden dürfen als vergleichbare Steuerpflichtige des Mitgliedstaates? Zu all diesen Fragen hatte der EuGH m.E. bis jetzt noch nicht Stellung zu nehmen⁵⁸.

Man darf davon ausgehen, daß Berechtigte des gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbotes nur die Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten sind, also die Unionsbürger (Art. 8 Abs. 1 Satz 2 EGV). Es ist zwar richtig, daß Art. 6 generell Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit verbietet, so daß auch Angehörige von Drittstaaten vom Anwendungsbereich des Art. 6 EGV erfaßt werden können. Andererseits darf man jedoch nicht aus den Augen verlieren, daß Art. 6 nicht nur räumlich in direktem Bezug zu Art. 5 EGV steht, der die Pflichten der Mitgliedstaaten im innergemeinschaftlichen Raum und nicht im Verhältnis zu Drittstaaten regelt⁵⁹. Da die Rechtsstellung der Bürger von Drittstaaten nicht Gegenstand des EG-Vertrags ist⁶⁰, behalten die Mitgliedstaaten weiterhin ihre originäre Außenkompetenz im Bereich der steuerrechtlichen Beziehungen zu Drittstaaten. Angesichts der Partikularität der DBA, die auf einen bilateralen finanziellen Kompromiß der jeweiligen Steuersouveränität abzielen, leuchtet es ohnehin nicht ein, weshalb die vom EGV innergemeinschaftlich aufgezwungenen Zugeständnisse (z.B. der Null-Satz bei Schachteldividenden) an Drittstaaten durchgereicht werden sollten⁶¹. Es mag zwar richtig sein, daß eine gemeinsame Politik der Mitgliedstaaten für Doppelbesteuerungsabkommen gegenüber Drittstaaten eventuell von Vorteil sein könnte⁶². Doch ist zwischen theoretisch Wünschenswertem (die

⁵⁷ Dies hieße z.B., daß die Kompetenz in Sachen Quellensteuer auf Dividendenausschüttungen an Muttergesellschaften von Drittstaaten an die EG abzutreten ist ("Mutter-Tochter-Richtlinie"), daß jedoch bei Quellensteuern auf Zinsen das Regelungsrecht bei den Mitgliedstaaten bleiben würde.

⁵⁸ Zu dieser Problematik im Detail, vgl. *Malherbe/Berlin*, *Revue trimestrielle de droit européen* 1995, S. 245 ff. (I), 509 ff. (II); *Scherer*, *Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, München, 1995. Dieses Problem wurde insbesondere im Rahmen des DBA Deutschland-USA diskutiert; vgl. *Becker/Thömmes*, DB 1991, S. 568 ff.

⁵⁹ Diese werden im 6. Teil "Allgemeine- und Schlußbestimmungen" geregelt; vgl. Art. 210 ff.

⁶⁰ So zu Recht *Eckhoff*, a.a.O. (Fn. 44), S. 481.

⁶¹ Ähnlich *Schön*, IStR 10/95, S. 474 ff. (476).

⁶² So zumindest der sog. *RUDING*-Ausschuß, Commission of the European Communities, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, 1992, S. 206. Ähnlich die *Kommission der Europäischen Gemeinschaft*, Mitteilung der Kommission, SEK (92), 1118 endg., Ratsdok. 7021/92, Bundesrat,

Abschaffung jeglicher Diskriminierungen ist stets wünschenswert) und vertraglich Gebotenem zu unterscheiden.

Ähnlich verhält es sich bei der Frage eines einheitlichen Doppelbesteuerungsabkommens der Europäischen Union mit Drittstaaten. Für den Schluß auf eine gemeinschaftsrechtliche Kompetenzzuweisung besteht momentan keine Grundlage. Der EG wird in dem Gründungsvertrag an verschiedenen Stellen ausdrücklich die Kompetenz zur Eingehung völkerrechtlicher Verträge mit Drittstaaten und Internationalen Organisationen zuerkannt. Das Gebiet des Steuerrechts fällt jedoch nicht unter diese ausdrücklichen Zuweisungen.

Daß dies nicht ausreicht, um der EG jegliche Vertragsschließungskompetenz zu untersagen, ist spätestens seit der *AETR-Doktrin* bekannt⁶³. In seiner Leitentscheidung vertrat der EuGH die Auffassung, daß die EG auch stillschweigend mitgeschriebene Vertragskompetenzen besitzt⁶⁴. Hat das Gemeinschaftsrecht den Gemeinschaftsorganen im Hinblick auf ein bestimmtes Ziel die Zuständigkeit im Innenverhältnis verliehen, so sind diese Organe gleichzeitig befugt, mit Drittstaaten diejenigen Verträge abzuschließen, die zur Erreichung des jeweiligen Zieles notwendig sind. Es besteht also eine grundsätzliche Parallelität zwischen EG-Binnen- und Außenkompetenz. Vereinfacht ausgedrückt hat die EG im Außenverhältnis jene Kompetenzen, die sie auch im Innenverhältnis besitzt. Für die stillschweigenden Kompetenzen der EG-Organen reicht es jedoch nicht aus, daß der EG-Vertrag den EG-Organen eine sachliche Zuständigkeit für das Gebiet zuweist.

Die Reichweite der *implied powers* ist nur insoweit gegeben, als Bereiche betroffen sind, die notwendigerweise von der Kompetenzvorschrift mit erfaßt sein müssen, um der sachlichen Ermächtigung umfassend gerecht zu werden. Eine derartige Konnexität zwischen Binnenverhältnis der Gemeinschaft und

Drucksache 540/92 vom 20.7.1992, S. 15 (Ziff. 34). Die Kommission schränkt die gemeinsame Politik jedoch auf jene Bereiche ein, die von großem Interesse für die Gemeinschaft sind. Dies treffe insbesondere auf diejenigen Regelungen zu, die Gegenstand von Gemeinschaftsrechtsvorschriften sind.

⁶³ EuGH 31.3.1971, Rs. 22/70, Slg. 1971, S. 263.

⁶⁴ Anders noch *Pescatore*, Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye, 103, 1961, Bd. II, S. 87 ff. *Pescatore* vertritt die damals herrschende Auffassung im Schrifttum, wonach der EG nur insoweit Vertragsschließungskompetenz zustehe, als ihr die entsprechenden Kompetenzen ausdrücklich zugewiesen wurden.

Außenverhältnis besteht jedoch gerade nicht auf dem Gebiet der direkten Steuern, oder ist zumindest nicht so zwingend wie auf anderen Rechtsgebieten. Warum die Mutter-Tochter-Richtlinie bei fehlendem Musterabkommen der EU mit Drittstaaten sinnlos oder nicht in vernünftiger Weise zur Anwendung gelangen konnte, leuchtet nicht ein⁶⁵. Außerdem muß man feststellen, daß der Bereich der direkten Steuern, im Unterschied zu den anderen Aufgabenbereichen gemeinsamer Politik, auf der Grundlage des EG-Vertrags auf einem weitaus niedrigeren Integrationsniveau angesiedelt ist. Deshalb kann man mit der Kommission weiterhin davon ausgehen, daß für den Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten weiterhin die einzelnen Mitgliedstaaten zuständig sein werden⁶⁶. Richtig ist jedoch, daß die Verteilung der *treaty making power* zwischen Gemeinschaft und Mitgliedstaaten keine feststehende Größe ist, sondern sich der fortschreitenden Integration anzupassen hat.

Die Feststellung, daß die Kompetenz zum Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten weiterhin bei den Mitgliedstaaten liegt, reicht jedoch nicht aus. Von der kompetenzrechtlichen Konkurrenz ist nämlich das *materielle Konkurrenzverhältnis* zwischen Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten und Gemeinschaftsrecht zu unterscheiden. Zweifellos sind die Mitgliedstaaten, beim Abschluß vom Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten, inhaltlich an das materielle Gemeinschaftsrecht (primäres und sekundäres Gemeinschaftsrecht) gebunden⁶⁷. Dies läßt sich bereits im Umkehrschluß aus Art. 234 EGV folgern⁶⁸. Im Einzelfall bereitet die Überprüfung der Konformität eines

⁶⁵ A.A. wohl *Vedder*, in: Lehner/Thömmes u.a., Europarecht und Internationales Recht, München, 1994, S. 1 ff. (16).

⁶⁶ *Kommission der EG*, Antwort vom. 12.1.1974 auf die schriftliche Anfrage Nr. 599/73 von Herrn *Delmotte*, ABl. Nr. C 29 (1974), S. 25; gleicher Auffassung *Scherer*, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin, 1995, S. 903 ff. (947). In ihrer Reaktion auf die Vorschläge des *Ruding*-Ausschusses unterstützt die Kommission zwar die Empfehlung des *Ruding*-Ausschusses, gegenüber Drittstaaten eine gemeinsame Politik zu formulieren. Jedoch sieht sie keine Grundlage im Vertragstext selbst für dieses Vorhaben. Ohnehin vertritt die Kommission die Auffassung, daß man sich auf solche Maßnahmen zu beschränken habe, die von besonderem Interesse für die Gemeinschaft seien. Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaft*, Mitteilung der Kommission, SEK (92), 1118 endg., Ratsdok. 7021/92, Bundesrat, Drucksache 540/92 vom. 20.7.1992, S. 15 (Ziff. 34).

⁶⁷ Vgl. nur EuGH 25.07.1991, *The Queen gegen Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd u.a.*, Rs. C-221/89, Rdnr. 14, 17.

⁶⁸ Zutreffend *Herzig/Dautzenberg*, DB 1992, S. 2519 ff. (2521); *Hinneken*, Compatibility of Bilateral

Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Gemeinschaftsrecht jedoch Schwierigkeiten⁶⁹.

C. Unterschiedliche DBA zwischen den Mitgliedstaaten: die Frage der Meistbegünstigungsklausel

Für Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten sieht Art. 220 EGV lediglich vor, daß die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, Verhandlungen untereinander einleiten, um die Doppelbesteuerung innerhalb der EG zu beseitigen. Das geeignete Mittel zu diesem Zweck wäre wohl ein *multilaterales Abkommen*, da der gesamte Binnenmarkt betroffen ist und es sich nicht nur um bilaterale Beziehungen handelt. Art. 220 EGV hat in Praxis allerdings nur dazu führen können, daß die Mitgliedstaaten ein fast vollständiges Netz von DBA abgeschlossen haben. Die unterschiedlichen Regelungen der innergemeinschaftlichen Doppelbesteuerungsabkommen können zu gemeinschaftsrechtlichen Schwierigkeiten führen⁷⁰.

Sowohl die Doppelbesteuerungsabkommen als auch der EG-Vertrag sind völkerrechtliche Verträge. Die inhaltlichen Regelungen der DBA müssen allerdings mit dem EG-Recht in Einklang stehen. Bereits im ersten Verfahren zu den direkten Steuern, dem *avoir fiscal*-Urteil, nutzte der EuGH die Gelegenheit, den Vorrang des Gemeinschaftsrechts vor innergemeinschaftlichen Doppelbesteuerungsabkommen zu unterstreichen.

Tax Treaties with European Community Law. The Rules, EC Tax Review 1994, S. 146 ff. (156). Art. 234 behandelt das Verhältnis vor-gemeinschaftlicher völkerrechtlicher Verträge zu dem EGV. Trotz eventueller Gemeinschaftswidrigkeit bleiben die materiellen Bestimmungen während einer Übergangszeit in Kraft. Diese durch die Völkerrechtsfreundlichkeit des EG-Vertrags begründete Lösung kann jedoch nur für die Altabkommen gelten.

⁶⁹ Stichwort Art. 28 DBA BRD-USA oder Art. 26 DBA Niederlande-USA. Zu der Problematik *pars pro toto*, *Unnik/Boudesteijn*, The New US-Dutch Tax Treaty and The Treaty of Rome, EC Tax Review 1993, S. 106 ff. Ziel des Art. 28 ist es, die mißbräuchliche Inanspruchnahme des Doppelbesteuerungsabkommens zu unterbinden. Dies soll unter anderem durch den sog. *ownership test* erreicht werden. Abkommensberechtigt sind demgemäß nur jene Gesellschaften der BRD, die zu mehr als 50% Aktionären der BRD oder der USA gehören. Demzufolge wird eine in der BRD gegründete und niedergelassene Gesellschaft nicht in den Genuß des DBA-USA kommen, wenn mehr als 50% ihres Kapitals von Personen gehalten wird, die in anderen EG-Staaten ansässig sind.

⁷⁰ Beispiel: Mit Mitgliedstaat X hat die BRD ein Abkommen geschlossen, laut welchem die BRD nur dann ein Recht zur Besteuerung des fremden Unternehmens hat, wenn letzteres in Deutschland eine Montagetätigkeit von mindestens 12 Monaten ausübt. Mit Mitgliedstaat Y sieht jedoch das DBA, bei gleicher Fallgestaltung, ein Besteuerungsrecht bereits bei 6 Monaten vor.

Obwohl der Streitgegenstand mit dem Doppelbesteuerungsabkommen BRD-Frankreich vereinbar war, hatte er keinen Bestand vor dem Gemeinschaftsrecht (hier Art. 52 EGV). DBA zwischen Mitgliedstaaten der EG (also EG-interne DBA) werden vom EuGH als subsidiär im Verhältnis zum EGV eingestuft.

Die hier zu untersuchende Frage ist jedoch eine andere: Falls die von einem Mitgliedstaat X abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen an sich zwar gemeinschaftskonform, inhaltlich jedoch unterschiedlich ausgestaltet sind, kann sich der beschränkt Steuerpflichtige dann auf das für ihn günstigste Doppelbesteuerungsabkommen des Mitgliedstaates X berufen? Diese Frage wurde vom ersten Berichterstatter des EuGH, dem Richter *Joliet*, im Verfahren *Schumacker*, in der mündlichen Verhandlung mit besonderem Nachdruck aufgeworfen⁷¹. Konsequenz dieser Forderung wäre eine *steuerliche "Meistbegünstigung"* innerhalb der Europäischen Gemeinschaft. Der EuGH hat sich in seinem Urteil dieser Frage nicht angenommen und auch der Generalanwalt *Léger* hat auf eine Stellungnahme verzichtet. Daraufhin hat ein Teil des Schrifttums das Thema der Meistbegünstigungsklausel aufgegriffen⁷². Diese noch nicht gelöste Fragestellung veranschaulicht die zunehmende Verkomplizierung des EG-Rechts im allgemeinen, und des Diskriminierungsverbotes im besonderen. Neben dem typischen Diskriminierungsfall, wo z.B. ein Belgier in Deutschland gegenüber einem Deutschen diskriminiert wird, weil er Belgier ist, gibt es den zweiten Fall, der eigentlich keiner ist, nämlich den der Inländerdiskriminierung (Deutschland diskriminiert in Deutschland einen Deutschen im Vergleich zu Belgiern). Im dritten Fall diskriminiert Deutschland zwar den Belgier, dies jedoch nicht im Vergleich zu einem Deutschen, sondern im Vergleich zu etwa einem Niederländer, weil die Niederlande mit Deutschland ein günstigeres Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben. In diesem letzten Fall geht es nicht um die *Inländergleichbehandlung* (der Belgier wird im Vergleich zum Deutschen nicht diskriminiert, sondern vielleicht sogar noch bevorzugt),

⁷¹ Zur Frage stand die Möglichkeit für einen belgischen Staatsangehörigen mit Wohnsitz in Belgien, sich kraft Europarechts auf die in einem gleichen Fall im Doppelbesteuerungsabkommen BRD-Niederlande für Grenzgänger gewährten Vergünstigungen berufen zu dürfen. Vgl. *Rädler*, FR 1994 S. 705 ff. (705).

⁷² Allen voran *Rädler*, An Analysis of the European Court of Justice's *Schumacker* Decision, Taxes Notes International 15.5.1995, S. 1683 ff.; *eod.*, Most-favoured-nation Clause in European Tax Law?, EC Tax Review 1995/2, S. 66 f.; *eod.*, in Lehner/Thömmes, a.a.O. (Fn. 65), S. 62, 74. Ähnlich wie *Rädler*, wenn auch etwas differenzierter *Herzig/Dautzenberg*, a.a.O. (Fn. 68), S. 2521 f.

sondern um die *Ausländergleichstellung*.

Die Antwort auf diese Frage ist nicht leicht. Einerseits darf man nicht aus den Augen verlieren, daß Doppelbesteuerungsabkommen von dem Gedanken des Interessenausgleichs getragen sind. Es läßt sich deshalb m.E. zu Recht behaupten, daß das *do ut des* sehr wohl einzig und allein Ausdruck eines sachlichen Differenzierungsgrundes ist⁷³. Andererseits läuft eine variable Besteuerung je nach Wohnsitz innerhalb der EU dem Zweck des EG-Vertrags, einen einheitlichen Wirtschaftsraum zu schaffen, zuwider⁷⁴. Zu bedenken ist außerdem, daß die generelle Formulierung des Art. 6 EGV eine Subsumtion dieses Sachverhalts unter dem Diskriminierungsverbot sehr wohl ermöglicht. Mit zunehmender wirtschaftlicher und sozialer Verflechtung der EU-Mitgliedstaaten scheint mir der Gedanke des Interessenausgleichs notwendigerweise immer mehr zugunsten der Meistbegünstigungsklausel in den Hintergrund treten zu müssen. Nicht ganz abwegig ist die These von *Herzig* und *Dautzenberg*⁷⁵, das Gebot der Ausländergleichbehandlung auf die Freizügigkeit (Art. 48 EGV) und den freien Kapitalverkehr (Art. 67) zu beschränken, da jene Artikel "alle Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit" verbieten. Dagegen verpflichten sich die Mitgliedstaaten bei der Niederlassungs- (Art. 52 EGV) und der Dienstleistungsfreiheit (Art. 59 EGV) nur, den Ausländern eine Tätigkeit "unter den Voraussetzungen, welche dieser Staat für seine eigenen Angehörigen vorschreibt", zu ermöglichen. Gegen diese Auslegung läßt sich eigentlich kaum etwas einwenden, bis auf die im deutschen Schrifttum festzustellende Tendenz, ab und zu zunächst etwas in den zu interpretierenden Text hineinzulesen, um es sodann im gleichen Atemzug wieder herauszulesen. Die mir hierbei entstehenden Bedenken mögen daran liegen, daß der Luxemburger bei der Gesetzesauslegung eher lässig zum Fernglas greift, während der Deutsche fieberhaft unter dem Mikroskop seziert. Jedenfalls scheint dem Verfasser die von *Herzig* und *Dautzenberg* vorgetragene These wenn auch vertretbar, so jedoch nicht zwingend, und

⁷³ So bereits *Thömmes*, in: *Lehner/Thömmes*, a.a.O. (Fn. 65), S. 64. Die unterschiedlichen Regelungen bezüglich der Montagearbeiten (Betriebsstätten ab 6 oder erst ab 12 Monaten) können z.B. daher stammen, daß der andere Vertragsstaat bei der Steuerpflicht erst ab 12 Monaten bereit ist, den Quellensteuersatz auf Zinsen auf 0%, anstatt auf 5% zu reduzieren (so wie dies bei dem DBA mit der 6-monatigen Steuerpflicht der Fall ist).

⁷⁴ So *Herzig/Dautzenberg*, a.a.O. (Fn. 68), S. 2522.

⁷⁵ *Herzig/Dautzenberg*, a.a.O. (Fn. 68), S. 2522.

jedenfalls kaum dem historischen Willen der Vertragsparteien zu entsprechen.

IV. Vergebliche Rechtfertigungsversuche

A. Unbegrenzte Souveränität der Mitgliedstaaten als historischer Vertragswille

Das Verhältnis zwischen den direkten Steuern und den vier Grundfreiheiten wurde in der neueren Rechtsprechung des EuGH zum ersten Mal im Fall *Schumacker* vom Bundesfinanzhof aufgeworfen. Da es sich hierbei um ein prinzipielles Problem handelte, bedurfte es auch einer prinzipiellen Antwort. Diese Vorgehensweise wurde von einigen⁷⁶ jedoch bemängelt, da die sehr abstrakte Vorlage wahrscheinlich nur zu abstrakten Antworten führen würde. Die Kritik war wohl weniger ein Ausdruck des typisch angelsächsischen Pragmatismus als vielmehr die Befürchtung, der EuGH werde diese Gelegenheit dazu benutzen, das bis zu diesem Zeitpunkt immer noch viel diskutierte Problem des Umfangs der mitgliedstaatlichen Souveränität in Sachen direkte Steuern abschließend zu Gunsten des EG-Rechts zu klären. Der BFH sah nämlich ein grundsätzliches Bedürfnis an der Klärung der Rechtsfrage, ob die von den Mitgliedstaaten erhobene Einkommensteuer überhaupt den Beschränkungen des EGV (hier Art. 48 EGV) unterworfen sei. Grund für die Klärungsbedürftigkeit dieser Frage war, daß ein Bezug des EG-Vertrags zum direkten Steuerrecht unmittelbar nicht zu erkennen ist. Dies gilt um so mehr, als der EGV keinen Auftrag zur Harmonisierung der direkten Steuern der EG-Mitgliedstaaten enthält. Würde jedoch der EGV die Souveränität der Mitgliedstaaten beschränken, so drohen laut BFH weitreichende Eingriffe in die vielfach seit mehr als 100 Jahren bestehenden Steuersysteme der Mitgliedstaaten. Die EG-Mitgliedstaaten könnten dann die Besteuerung von sogenannten Steuerausländern in der gewohnten Form nicht mehr praktizieren. Das eigentliche Problem liege darin, daß man nicht ohne weiteres davon ausgehen könne, daß die Mitgliedstaaten mit dem Abschluß des EGV derart weitreichende Einschränkungen ihres Rechts auf Erhebung direkter Steuern hinnehmen wollten. Vieles in dem Vertragstext der EGV

⁷⁶ So z.B. Barrister *Moses*, als Vertreter des Vereinigten Königreichs, vgl. *Rädler*, FR 1994, a.a.O. (Fn. 71), S. 707.

spreche dafür, daß sich die Mitgliedstaaten das Recht auf Erhebung direkter Steuern uneingeschränkt vorbehalten wollten⁷⁷.

Eine Beurteilung der direkten Steuergesetzgebung an der Elle der vier Grundfreiheiten war sicherlich von den Vertragsstaaten bei der Unterzeichnung des EWG-Vertrags in 1957 weder erwünscht, noch als Möglichkeit ins Auge gefaßt⁷⁸. Die Frage des BFH ist insoweit berechtigt, als die Entstehungsgeschichte bei der Gesetzesauslegung eine Rolle spielt⁷⁹. Die Grenzen der historischen Auslegungsmethode im europäischen Steuerrecht sind jedoch bestens bekannt⁸⁰. Im Vordergrund steht die teleologische Auslegungsmethode, deren Dynamik der zeitlich variablen, jedoch stets zunehmenden Integration der Mitgliedstaaten besser gerecht wird⁸¹. Diese Suche nach dem "Geist der Verträge" hat sicherlich Vorteile, die man nicht bestreiten kann. Sie ist auch dem dynamischen Charakter des EGV als Rahmen eines zu fördernden Integrationsprozesses besonders angemessen⁸². Andererseits ist die Gefahr nicht ganz von der Hand zu weisen, daß mit der teleologischen Auslegung die fortschreitende Integration innerhalb der EU nicht nur nachvollzogen, sondern auch heraufbeschworen wird. Diese Gefahr hat den BFH dazu bewegt, dem EuGH die prinzipielle Frage des Verhältnisses der direkten Steuern zu dem EGV zu stellen, da die bis zu dem Zeitpunkt ergangenen Urteile insoweit keine eindeutige Antworten enthielten. Diese Herausforderung wollte der EuGH im *Schumacker*-Urteil nicht annehmen. Der EuGH begnügte sich mit der Feststellung, daß "der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt, die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen". Daß damit dem BFH nicht geholfen war, liegt auf der Hand.

B. Gleichheitssatz im direkten Steuerrecht erst nach Harmonisierung

⁷⁷ Nuancierter *Dautzenberg*, BB 1993, S. 1563 ff. (1566 f.).

⁷⁸ Dieses läßt sich jedoch nur behaupten, jedoch nicht beweisen. Die Verhandlungsprotokolle zu den Gründungsverträgen wie auch den Beitrittsverträgen wurden nämlich nicht veröffentlicht.

⁷⁹ Vgl. im Bereich der Auslegung der nationalen Steuergesetze, *Fischer*, in: FS Tipke, Köln, 1995, S. 187 ff.

⁸⁰ Vgl. *Schön*, Die Auslegung europäischen Steuerrechts, Köln, 1993, S. 53 f.

⁸¹ *Oppermann*, Europarecht, München, 1991, Rz. 582 f.; *Schön*, a.a.O. (Fn. 80), S. 52 f.

⁸² EuGH 5.2.1963, *Van Geend & Loos*, Rs. 26/62, Rdnr. 24.

anwendbar

Dieses Argument wird immer wieder von den beklagten Regierungen zur Rechtfertigung der Diskriminierung vorgebracht⁸³. Da das *Steuerrecht innerhalb der EU noch nicht harmonisiert* sei, so die Regierungen, dürfe der EuGH dieser *Harmonisierung nicht durch Richterspruch vorgreifen*. Das Diskriminierungsgebot finde deshalb erst dann Anwendung, wenn die nationalen Rechtsvorschriften vorher angeglichen wurden.

Diese Begründung fand bei dem EuGH keine Gnade⁸⁴. Dies ist eigentlich nichts Neues, da bereits in einem Urteil von 1981⁸⁵ zu lesen war: "Der wesentliche *Grundsatz der Einheit des Marktes* und der sich daraus ergebende freie Warenverkehr können unter keinen Umständen unter den Vorbehalt einer vorherigen Angleichung der nationalen Rechtsvorschriften gestellt werden, da dieser Grundsatz durch die Aufstellung eines derartigen Vorbehalts *seines Inhalts beraubt* würde". Wie Generalanwalt Mancini⁸⁶ es zutreffend ausdrückt: "das Zögern des Gemeinschaftsgesetzgebers beseitigt nicht die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, ihre steuerrechtlichen Regelungen in nichtdiskriminierender Weise anzuwenden". Die Anwendung der vier Grundfreiheiten im Bereich der direkten Steuern setzt also nicht voraus, daß das Gebiet der direkten Steuern bereits harmonisiert ist. Es ist eher umgekehrt. Gerade im Bereich der noch nicht harmonisierten Rechtsgebiete ist die Gefahr der Ungleichbehandlung besonders groß. Das Diskriminierungsverbot des Art. 6 EGV, sowie seine spezifischen Ausformungen in den vier Grundfreiheiten, ist dort Garant, wo eine Harmonisierung noch aussteht, damit der Binnenmarkt überhaupt richtig funktionieren kann.

⁸³ Vgl. die französische Regierung im *avoir fiscal*-Urteil, Generalanwalt Mancini, a.a.O. (Fn. 11), Rdnr. 6; die niederländische Regierung im Fall *Halliburton*, Generalanwalt Lenz, a.a.O. (Fn. 33), Rdnr. 34; die Regierung der Bundesrepublik im Fall *Schumacker*, Generalanwalt Léger, a.a.O. (Fn. 17), Rdnr. 22.

⁸⁴ EuGH *avoir fiscal*, a.a.O. (Fn. 11), Rdnr. 24. Die späteren Urteile verweisen auf das *avoir fiscal*-Urteil. Die einzige Ausnahme, wohl ein Ausrutscher, ist das *Daily-Mail*-Urteil, a.a.O. (Fn. 12). In dem Streitfall ging es um die Sitzverlegung der britischen Gesellschaft Daily Mail in die Niederlande. Zur Sicherung der Besteuerung mußte die britische Finanzverwaltung ihre Zustimmung erteilen, die sie jedoch verweigerte. Der EuGH erklärte diese Ablehnung für vertragsgemäß, weil das Problem der identitätswahrenden Sitzverlegung der Gesellschaften nur im Rahmen einer Harmonisierung gelöst werden könne. Kritisch dazu, *Knobbe-Keuk*, a.a.O. (Fn. 12), S. 2579; *Voss*, DStR 1991, S. 925 (931).

⁸⁵ EuGH 9.12.1981, *Kommission/Italien*, Rs. 193/80, Rdnr. 17.

⁸⁶ Mancini, a.a.O. (Fn. 11), Rdnr. 6.

C. Abschaffung der Diskriminierung Sache der Doppelbesteuerungsabkommen

Wegen des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts stellt sich die Frage nicht, ob eine Diskriminierung hinzunehmen ist, weil sie auf einem von dem beklagten Mitgliedstaat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen beruht. Daß dem so nicht sein kann, wurde mehrmals vom EuGH festgehalten⁸⁷. Denn Artikel 234 und Art. 5 EGV verbieten den Mitgliedstaaten, nach dem Inkrafttreten des EGV internationale Abkommen einzugehen, deren Bestimmungen mit dem EG-Vertrag nicht vereinbar sind.

Interessanter ist die umgekehrte Fallgestaltung, wobei ein Mitgliedstaat sich bereiterklärt, nationale Diskriminierungsvorschriften im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen zu beseitigen. Diese Bereitschaft reicht nicht aus. Ebenso wenig wie die mangelnde Harmonisierung der steuerrechtlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten eine Diskriminierung zu rechtfertigen vermag, kann es die These, daß es Sache der DBA sei, diese abzuschaffen. Die vom EGV verbürgten Grundfreiheiten sind unbedingt. Ihre Beachtung kann deshalb nicht von einem Gegenseitigkeitserfordernis abhängig gemacht werden⁸⁸.

D. Mögliche Abhilfe durch Verwaltungspraxis

Ist die nationale Regelung diskriminierend, besteht aber die Möglichkeit, aufgrund eines administrativen Verfahrens die Diskrimination zu beseitigen, stellt sich die Frage, ob hierdurch den Erfordernissen des EG-Rechts Genüge getan wird. Dieses Argument wurde in den Urteilen *Biehl*⁸⁹, *Schumacker*⁹⁰ und *Kommission/Luxemburg*⁹¹ diskutiert und verworfen.

In den drei Verfahren wies die jeweilige nationale Regierung bzw. das nationale Gericht auf die Möglichkeit hin, bestehende Verstöße gegen das

⁸⁷ Vgl. bei *Rainer*, IStR 1995, S. 474 ff. (475).

⁸⁸ EuGH *avoir fiscal*, a.a.O. (Fn. 11), Rdnr. 26.

⁸⁹ EuGH *Biehl*, a.a.O. (Fn. 13), Rdnr. 17.

⁹⁰ EuGH *Schumacker*, a.a.O. (Fn. 17), Rdnr. 49.

⁹¹ EuGH *Kommission/Luxemburg*, a.a.O. (Fn. 19), Rdnrn. 17, IStR 1995, S. 531, Anm. *Rainer*.

Gemeinschaftsrecht durch Billigkeitsentscheidungen zu beheben. Daß dies eine überaus schwache Methode zur Gewährleistung des EG-Vertrags im innerstaatlichen Recht ist, hat der EuGH stets betont. Es ist zweifelhaft, ob ein derartiges Verfahren in allen Fällen die Diskriminierung zu beseitigen vermag. Außerdem handelte es sich in den bisherigen Fällen nicht um einzelne Personen, die sich in einer besonderen Lage befanden, sondern um eine zahlenmäßig erhebliche Personengruppe, deren Situation sehr wohl abstrakt vom Gesetzgeber hätte erfaßt werden können⁹².

Die Ausführungen des EuGH zu Billigkeitsentscheidungen lassen sich ohne weiteres auf das Gebiet der Verwaltungspraxis ausdehnen. Die Verwaltungspraxis steht nicht auf der gleichen Ebene wie die Gesetzgebung, insbesondere was die Rechtssicherheit anbelangt. Die Verwaltungspraxis ist beliebig veränderbar und oft nur unzureichend bekannt. Daher kann eine bloße Verwaltungspraxis nicht als "rechtswirksame Erfüllung der Verpflichtungen" aus dem EG-Vertrag angesehen werden⁹³.

Generell läßt sich festhalten, daß der Gleichbehandlungssatz nicht nur Diskriminierungen auf dem Gebiet des materiellen Steuerrechts verbietet, sondern auch *formelle Benachteiligungen* im Bereich des Steuerverfahrens untersagt⁹⁴. Das Diskriminierungsverbot umfaßt nicht nur die nationalen Regelungen, die auf die Festsetzung der Höhe der Steuer abzielen, sondern erstreckt sich auch auf die Verfahrensvorschriften und auf die Modalitäten der Steuererhebung⁹⁵.

E. Erhebliche Schwierigkeiten für den einzelnen Mitgliedstaat

Unzureichend ist ebenfalls die Entschuldigung, die Beseitigung der Diskriminierung würde dem Mitgliedstaat erhebliche Schwierigkeiten finanzieller und/oder administrativer Art bereiten. Die Berufung auf den

⁹² Vgl. *Knobbe-Keuk* DStR 1993, S. 425 ff. (429).

⁹³ Ständige Rechtsprechung seit EuGH 15.10.1986, *Kommission/Italien*, Rs. 168/85, Slg. 1986, S. 2945; kürzlich *Kommission/Luxemburg*, a.a.O. (Fn. 19), Rdnr. 18; vgl. *Everling*, RIW 1992, S. 379 ff. (380).

⁹⁴ EuGH *Schumacker*, a.a.O. (Fn. 17) Rdnr. 49. Die Tragweite dieser Äußerung ist im Schrifttum jedoch umstritten; vgl. *Frerichs*, FR 1995, S. 574 ff. (576) m.w.N.

⁹⁵ So m.E. *Léger*, a.a.O. (Fn. 17), Rdnr. 106.

desolaten Zustand der nationalen Verwaltung findet auch keine Gnade beim EuGH.

Der Abbau der diskriminierenden Vorschriften kann im Einzelfall mit erheblichen finanziellen Konsequenzen für den Mitgliedstaat verbunden sein. In Anbetracht der gespannten finanziellen Lage der meisten Mitgliedstaaten kann man sich die Frage stellen, inwiefern die Mitgliedstaaten diskriminierende Vorschriften beibehalten dürfen, wenn deren Beseitigung mit erheblichen Steuerausfällen verbunden wäre. Generalanwalt Léger⁹⁶ hat sich zu diesem Problem dahingehend geäußert, daß die beklagte Regierung eine Verletzung des Gemeinschaftsrechts auch dann nicht rechtfertigen kann, wenn die Aufrechterhaltung der Diskriminierung mit "übermäßigen finanziellen Konsequenzen" begründet werde. Finanzielle Erwägungen können eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten nicht rechtfertigen, und zwar selbst dann nicht, wenn die Finanzlage des Mitgliedstaates durch die Abschaffung der Diskriminierung völlig untergraben wird⁹⁷. Ebenso wenig kann in diesem Zusammenhang die *Gefahr der Steuerflucht* geltend gemacht werden. Die Rechtsprechung des EuGH läßt keine Abweichung vom Grundprinzip des Diskriminierungsverbotes aus diesen Gründen zu⁹⁸.

Der desolate Zustand der nationalen Rechtsordnung oder der Verwaltung ist auch kein Argument für den Mitgliedstaat, sich seiner gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen zu entziehen. Der EuGH hat diesbezüglich mehrmals festgestellt, daß sich ein Mitgliedstaat "nicht auf Bestimmungen, Übungen oder Umstände seiner internen Rechtsordnung" berufen kann, um sich der Durchführung gemeinschaftsrechtlicher Verpflichtungen zu entziehen⁹⁹. Allerdings ist der Mitgliedstaat von seinen Verpflichtungen entbunden, wenn deren Erfüllung für ihn vollkommen

⁹⁶ Léger, a.a.O. (Fn. 17), Rdnr. 87.

⁹⁷ A.A. Herzig/Dautzenberg, a.a.O. (Fn. 68), S. 2522. Vgl. nur EuGH 31.3.1992 Rs. 200/90; der EuGH erklärte (mit Rückerstattungspflicht auf Antrag) eine dänische umsatzsteuerähnliche Abgabe, die etwa 10% des gesamten dänischen Umsatzsteueraufkommens entsprach, für gemeinschaftswidrig.

⁹⁸ EuGH *avoir fiscal*, a.a.O. (Fn. 11), Rdnr. 25. Dieses Argument wurde auch noch in den mündlichen Verhandlungen im *Schumacker*-Fall erwogen, fand jedoch keinen Eingang (wohl wegen Unwesentlichkeit) in das Urteil des EuGH; vgl. Rädler, a.a.O. (Fn. 71), S. 706 ff.

⁹⁹ Vgl. u.a. EuGH 20.9.1990, *Kommission/Deutschland*, Rs. C-5/89, Rdnr. 18; EuGH 23.2.1995, *Kommission/Italien*, Rs. C-349/93, Rdnr. 11.

unmöglich ist¹⁰⁰.

In den verschiedenen Rechtssachen haben die beklagten Regierungen des öfteren, neben materiell-rechtlichen Einwänden auch Schwierigkeiten bei der verfahrensmäßigen Umsetzung des Diskriminierungsverbots vorgetragen. Im *Halliburton*-Fall machte die niederländische Regierung geltend, die Überprüfung der Gleichwertigkeit ausländischer Gesellschaftsformen mit niederländischen Körperschaften würde erhebliche Schwierigkeiten bereiten¹⁰¹. Im *Schumacker*-Fall versuchte die Bundesregierung die Versagung personenbezogener Vergünstigungen sowie des Ehegattensplittings damit zu rechtfertigen, daß solche Maßnahmen verlässliche Informationen über die steuerlichen Verhältnisse des beschränkt Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat voraussetzten. Solche Informationen seien jedoch nur schwer erhältlich¹⁰². Im *Wielockx*-Fall wurde ähnlich argumentiert¹⁰³.

Diesen Argumenten ist der EuGH jedoch in keinem der Fälle gefolgt. Die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe der zuständigen mitgliedstaatlichen Behörden im Bereich der direkten und indirekten Steuern bietet nämlich die erforderlichen Möglichkeiten eines Informationsaustauschs zwischen dem Wohnsitz- und dem Quellenstaat. Diese Verfahrensweise ist zwar etwas umständlicher als jene, die sich im innerstaatlichen Steuerverfahren abspielt, doch ist dies kein stichhaltiges Argument, um sich den gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen zu entziehen. Entscheidend ist einzig und allein, daß der beklagte Mitgliedstaat sich aufgrund der Amtshilferichtlinie Informationen beschaffen kann, die mit jenen Auskünften vergleichbar sind, die er auch im Inland bekommen könnte.

V. Zulässigkeit unterschiedlicher Regelungen eines Mitgliedstaates

¹⁰⁰ EuGH 15.1.1986, *Kommission/Belgien*, Rs. C-52/84, Rdnr. 14; EuGH 2.2.1989, *Kommission/Deutschland*, Rs. C-94/87, Rdnrn. 8; EuGH 10.6.1993, *Kommission/Griechenland*, Rs. C-183/91, Rdnrn. 10; EuGH 23.2.1995, *Kommission/Italien*, Rs. C-349/93, Rdnr. 12. Diese Urteile ergingen alle im Rahmen des Art. 93 Abs. 2 EGV (Maßnahmen gegen unstatthafte Beihilfen). Der Verf. sieht hierin nichts anderes als den Ausdruck eines allgemeinen Prinzips: "*à l'impossible, nul n'est tenu*". Deshalb finden diese Urteile auch im Bereich der Diskriminierung Anwendung.

¹⁰¹ EuGH *Halliburton*, a.a.O. (Fn. 33), Rdnr. 20.

¹⁰² EuGH *Schumacker*, a.a.O. (Fn. 17), Rdnrn. 43.

¹⁰³ EuGH *Wielockx*, a.a.O. (Fn. 18), Rdnr. 26.

A. Rechtfertigung durch sachliche Unterschiede

Uneinheitliche Regelungen eines Mitgliedstaates sind im Hinblick auf das Diskriminierungsverbot unproblematisch, wenn und soweit sie durch sachliche Unterschiede gerechtfertigt sind. Art. 6 EGV verbietet zwar prinzipiell jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit; dieses Verbot greift jedoch dann nicht, wenn die In- und Ausländer sich in einer *objektiv unterschiedlichen Situation* befinden. Nicht jede Ungleichbehandlung ist absolut verboten; nur die diskriminierende ist es. Diese Feststellung ist für das Recht der direkten Steuern von grundlegender Bedeutung, denn beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige werden in sämtlichen Mitgliedstaaten unterschiedlich behandelt.

Zu dieser Frage hat sich der EuGH im *avoir fiscal*-Urteil zunächst nur zögernd geäußert, in dem er lediglich festhielt, daß es "nicht völlig auszuschließen" sei, daß eine Unterscheidung je nach Sitz einer Gesellschaft oder Wohnsitz einer natürlichen Person unter Umständen auf einem Gebiet wie dem des Steuerrechts gerechtfertigt sein könne¹⁰⁴. Mit dem *Schumacker*-Urteil ging der EuGH wesentlich weiter. Nachdem er festgestellt hatte, daß die Unterscheidung der Steuerpflicht je nach Wohnsitz ein Grundprinzip des internationalen Steuerrechts sei, daß sie im OCDE-Musterabkommen vertreten werde, und objektiv zu "richtigen" Ergebnissen führe, kam der EuGH zu folgender Schlußfolgerung¹⁰⁵: "Im Hinblick auf die direkten Steuern befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde *in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation*". Somit stellt der EuGH die Erkenntnis in den Mittelpunkt seiner Ausführungen, daß die Differenzierung zwischen der unbeschränkten Steuerpflicht von Inländern mit ihrem Welteinkommen und der beschränkten Steuerpflicht von Ausländern mit ihren inländischen Einkünften nicht vom Gemeinschaftsrecht zu beanstanden sei. Deshalb könne man auch nicht behaupten, beschränkt Steuerpflichtige würden "grundsätzlich höher besteuert" als unbeschränkt Steuerpflichtige¹⁰⁶. Diese Erkenntnis wurde

¹⁰⁴ EuGH *avoir fiscal*, a.a.O. (Fn. 11), Rdnr. 19.

¹⁰⁵ EuGH *Schumacker*, a.a.O. (Fn. 17), Rdnr. 31.

¹⁰⁶ *Léger*, a.a.O. (Fn. 17), Rdnr. 64; kritisch (m.E. zu Unrecht) *Wattel*, *The Schumacker Legacy*, *European Taxation* Vol. 35, n° 11/12, 1995, S. 347 ff.

im *Wielockx*-Urteil bestätigt¹⁰⁷.

B. Die Gleichartigkeit der Sachverhalte

Für die Konformität mit dem Gemeinschaftsrecht reicht es jedoch nicht aus, daß die nationale Regelung grundsätzlich nicht diskriminierend wirkt. Der EuGH hat nämlich stets unterstrichen, daß ihn weniger die abstrakten Systemunterschiede eines Mitgliedstaates als die konkrete Lage des Steuerpflichtigen interessieren. Rein theoretische, nur unter ganz besonderen Umständen in Erscheinung tretende Benachteiligungen bleiben deshalb außer Betracht¹⁰⁸. Möglich ist sehr wohl, daß eine nationale Regelung, die zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht unterscheidet, zwar prinzipiell mit Art. 6 EGV vereinbar ist, in Einzelfällen jedoch als gemeinschaftswidrig anzusehen ist. Um vor dem EG-Recht Bestand zu haben, darf die nationale Regelung nur dann steuerrechtlich zwischen In- und Ausländern differenzieren, wenn und insoweit Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen. Zur Überprüfung der Gleichartigkeit der Sachverhalte bedient sich der EuGH dreier Grundsätze.

Die Mitgliedstaaten haben immer wieder versucht, diskriminierende Vorschriften damit zu rechtfertigen, daß die Benachteiligung der Ausländer durch Vorteile steuerrechtlicher oder anderer Art kompensiert würden. Die Hoffnung war, der EuGH würde die Gemeinschaftswidrigkeit der nationalen Regelung deshalb verneinen, weil der Ausländer insgesamt nicht benachteiligt werde. So versuchte etwa die französische Regierung, die Benachteiligung der Betriebsstätten bei der Körperschaftsteuergutschrift mit anderen Vorteilen dieser Unternehmensform zu rechtfertigen: keine Registersteuer im Vergleich zu Tochtergesellschaften; Vorteile für die Niederlassung in dem anderen Mitgliedstaat, usw.¹⁰⁹ Die luxemburgische Regierung rechtfertigte die Verweigerung der Erstattung zuviel gezahlter Steuern an den beschränkt Steuerpflichtigen mit dem Argument, daß er nur in sehr beschränktem Maße

¹⁰⁷ EuGH *Wielockx*, a.a.O. (Fn. 18), Rdnr. 18.

¹⁰⁸ EuGH 29.10.1980, Rs. 22/80, *Boussac/Gerstenmeier*, EuGHE 1980, S. 3427 (3436).

¹⁰⁹ EuGH *avoir fiscal*, a.a.O. (Fn. 11), Rdnr. 21.

der Progressivität des luxemburgischen Einkommensteuertarifs unterliege¹¹⁰. Die britische Regierung rechtfertigte die Ablehnung einer Verzinsung zuviel gezahlter Körperschaftssteuern durch gebietsfremde Körperschaften mit der anderweitigen Bevorzugung jener Gesellschaften im Körperschaftssteuerrecht. Bei einer steuerrechtlichen Gesamtbetrachtung seien die gebietsfremden Gesellschaften sogar noch besser gestellt als eine in Großbritannien ansässige Gesellschaft¹¹¹. In all diesen Fällen verwarf der EuGH die Rechtfertigungsversuche der Regierungen, indem er sich auf das *Prinzip des Kompensationsverbots* berief: die unterschiedliche Behandlung bleibt diskriminierend, auch wenn sie durch mögliche Vorteile gerechtfertigt wird, die beschränkt Steuerpflichtige gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen genießen.

Das Kompensationsverbot steht in engem Zusammenhang mit dem Grundsatz der *Wahrung des Sinnzusammenhangs*. Einerseits darf eine Saldierung irgendwelcher auch noch so realer Vorteile mit den Nachteilen nicht erfolgen (Kompensationsverbot). Die zu prüfende Regelung muß gegenüber dem restlichen (Steuer-)Recht abgegrenzt werden. Andererseits darf dies nicht dazu führen, daß inhaltlich zusammenhängende Regelungen auseinandergerissen werden, und so das System des Steuerrechts seinen Sinn verliert. Dies hat der EuGH bereits im *Sotgiu*-Urteil hervorgehoben¹¹²: "eine gegen den Vertrag und die Verordnungen verstoßende unterschiedliche Behandlung [kann] nicht festgestellt werden, wenn ein Gesamtvergleich der beiden Entschädigungsregelungen ergibt, daß diejenigen Arbeitnehmer, die ihren Wohnsitz im Ausland beibehalten, gegenüber Arbeitnehmern mit Wohnsitz im Inland insgesamt nicht benachteiligt sind". Besteht ein solcher Sinnzusammenhang, muß die zu prüfende Regelung zusammen mit den mit ihr in Verbindung stehenden Normen als einheitlicher Prüfungsgegenstand betrachtet werden¹¹³. Ob die Vor- und Nachteile zweier Regelungen miteinander saldiert werden dürfen, oder ob es sich hier um eine unzulässige Kompensation handelt, bleibt m.E. jedoch weiterhin ungeklärt.

¹¹⁰ EuGH *Biehl*, a.a.O. (Fn. 13), Rdnr. 15.

¹¹¹ EuGH *Commerzbank*, a.a.O. (Fn. 15), Rdnr. 18/19.

¹¹² EuGH 12.2.1974, *Sotgiu*, a.a.O. (Fn. 41), Rdnr. 11/12.

¹¹³ *Dautzenberg*, a.a.O. (Fn. 51), S. 1567.

Der *Anerkennungsgrundsatz*¹¹⁴ zielt darauf ab, das Diskriminierungsverbot bei der beschränkten Steuerpflicht durchzusetzen. Er wurde vom EuGH im *avoir fiscal*-Urteil entwickelt, um der komplexen Problematik der unterschiedlichen Auswirkungen der beschränkten/unbeschränkten Steuerpflicht gerecht zu werden. Die französische Niederlassung eines deutschen Versicherungsunternehmens wurde in Frankreich mit ihrem französischen Gewinn einschließlich der empfangenen Dividenden wie eine Gesellschaft mit Sitz in Frankreich besteuert. Der Steuersatz war der gleiche; auch die Gewinnermittlung unterschied sich nicht von der eines französischen Vergleichsunternehmens. Der Unterschied bestand mithin lediglich darin, daß der Niederlassung der Steuervorteil der Gutschrift von Dividenden verweigert wurde. Der EuGH bemerkte hierzu¹¹⁵, der französische Gesetzgeber habe durch die Gleichbehandlung der Niederlassung mit der Gesellschaft mit Sitz in Frankreich in bezug auf die Steuerpflicht anerkannt, daß es für Art und Durchführung der Besteuerung keinen objektiven Grund gebe, der eine unterschiedliche Besteuerung rechtfertigen könne. Indem der Mitgliedstaat bei einem in der Problematik vergleichbaren Inlandsfall eine andere Regelung vorsehe, ohne hierfür eine sachlich einleuchtende Begründung liefern zu können, erkennt er selbst an, daß es keine Rechtfertigung für die Schlechterstellung des beschränkt Steuerpflichtigen gebe.

Die Verbindung der drei Grundsätze ist nicht einfach, da sie zum Teil als widersprüchlich erscheinen. Man könnte versuchen, sie etwa wie folgt auf einen gemeinsamen Nenner zu bringen: *eine unterschiedliche Regelung ist eine (verbotene) Diskriminierung, wenn sie den EG-Ausländer in einem inhaltlich geschlossenen Rechtsgebiet insgesamt schlechter behandelt als den Inländer, obwohl im Hinblick auf System und Zielsetzung dieser Regelung der EG-Ausländer auf der gleichen Stufe steht wie der Inländer.*

VI. Zulässige Diskriminierung

Ist eine unterschiedliche Regelung objektiv nicht gerechtfertigt und

¹¹⁴ Vgl. Mancini, *avoir fiscal*, a.a.O. (Fn. 11), Rdnr. 10; Dautzenberg, BB 1993, S. 1567; eod. BB 1992, S. 2404; Sass, FR 1991, S. 705 ff. (706); eod., DB 1992, S. 857 ff. (861).

¹¹⁵ EuGH *avoir fiscal*, a.a.O. (Fn. 11), Rdnr. 20.

demzufolge diskriminierend, so bedeutet dies jedoch nicht notwendigerweise, daß die Regelung gemeinschaftsrechtswidrig ist. Der Mitgliedstaat kann sich nämlich gegebenenfalls auf die Kohärenz seiner Steuerrechtsordnung und auf zwingende Gründe des Gemeininteresses berufen.

A. Die Kohärenz der Steuerrechtsordnung

Das Prinzip der Kohärenz der Steuerrechtsordnung steht auf einer anderen Stufe als der Grundsatz der Wahrung des Sinnzusammenhangs. Bei dem Prinzip der Kohärenz ist der EG-Ausländer gegenüber dem Inländer benachteiligt; diese Diskriminierung wird jedoch aus steuersystematischen Gründen hingenommen. Der Grundsatz der Wahrung des Sinnzusammenhangs hat nicht zum Ziel, Diskriminierungen zu rechtfertigen; durch die Einbindung einer isolierten Regelung in ein einheitliches Ganzes wird der Blick auf die Gesamtsituation gerichtet und es wird klargestellt, daß der EG-Ausländer letztendlich bei einer Gesamtbetrachtung nicht benachteiligt wird.

Das Prinzip der Kohärenz der Steuerrechtsordnung wurde zum ersten Mal im *Bachman-Fall*¹¹⁶ erwähnt. Es handelte sich hierbei um eine in Belgien unbeschränkt steuerpflichtige Person deutscher Nationalität, die Lebensversicherungsprämien an ein deutsches Versicherungsunternehmen zahlte. Laut belgischem EStG werden solche Prämien nur dann von der Bemessungsgrundlage abgezogen, wenn sie an ein belgisches Versicherungsunternehmen gezahlt werden. Sind die Prämien abzugsfähig, müssen die entsprechenden Erträge später versteuert werden; ist kein Prämienabzug möglich, sind die späteren Erträge steuerfrei. Für den EuGH war es von fundamentaler Bedeutung, daß Belgien nur deshalb den Abzug der Prämienaufwendungen erlaube, weil das Land später die Steuern erhebe. Ist eine spätere Erhebung der Steuern voraussichtlich nicht möglich, so wie im Falle von Herrn *Bachmann*, erscheint es nur folgerichtig, einen Abzug zu verweigern.

Die Schwierigkeiten, die dieses neue Konzept bereitet, sind nicht

¹¹⁶ EuGH *Bachmann*, a.a.O. (Fn. 14), vgl. *Dautzenberg*, BB 1993, S. 1782; *Thömmes*, IWB Nr. 9 v. 11.5.1992, S. 595.

unerheblich¹¹⁷ und man könnte sich mit Recht fragen, ob das Prinzip der Kohärenz in Zukunft nicht des öfteren zur Rechtfertigung steuerlicher Benachteiligungen ausgenutzt werden würde. Dieses Risiko ist dem EuGH im *Wielockx*-Urteil¹¹⁸ begegnet. Es handelte sich hierbei um einen in Belgien wohnhaften Belgier, der in den Niederlanden freiberuflich tätig war und aufgrund dieser Tätigkeiten dort auch steuerpflichtig war. Das niederländische EStG sieht zugunsten Selbständiger die Möglichkeit einer von dem Gewinn des Unternehmens abzugsfähige Altersrücklage vor. Mit Eintritt in den Ruhestand wird diese Rücklage aufgelöst und beim Empfänger auf einmal (einmalige Kapitalauszahlung) oder zeitversetzt (Rentenzahlungen) besteuert. Das niederländische EStG schränkt diese Möglichkeit jedoch auf den Kreis der unbeschränkt Steuerpflichtigen ein. Zur Rechtfertigung dieser Benachteiligung berief sich die niederländische Regierung auf das *Bachmann*-Urteil. Wenn nämlich ein Gebietsfremder in den Niederlanden eine Altersrücklage bildet, dann kann auf die spätere Rente in den Niederlanden keine Steuer erhoben werden, da ein solches Einkommen aufgrund des DBA Belgien-Niederlande nur im Wohnsitzstaat (also Belgien) besteuert werden darf¹¹⁹. Der EuGH ist diesem Argument nicht gefolgt. Der Verzicht auf die Besteuerung der Renten basiert in diesem Fall auf einem DBA, laut welchem der Vertragsstaat alle Renten besteuern darf, die an Personen mit Wohnsitz auf seinem Staatsgebiet geleistet werden. Umgekehrt verzichtet der Vertragsstaat darauf, die von Gebietsfremden bezogenen Renten der Besteuerung zu unterwerfen. Durch diese vertragliche Regelung, so der EuGH¹²⁰, wird der Grundsatz der steuerlichen Kohärenz nicht auf der Ebene der Einzelperson, sondern auf der Ebene der Vertragsstaaten hergestellt. Demzufolge kann dieser Grundsatz nicht herangezogen werden, um die Versagung einer Abzugsmöglichkeit, wie sie im *Wielockx*-Fall in Rede steht, zu rechtfertigen.

Es bleibt abzuwarten, wie der Grundsatz der steuerlichen Kohärenz vom EuGH

¹¹⁷ Vgl. nur *Berlin*, *Jurisprudence fiscale européenne*, Revue trimestrielle de droit européen 1992, S. 289 ff.; *Dassesse*, *Butterworths Journal of International Banking and Finance Law* 1992, S. 260 ff.; *Farmer/Lyal*, *EC Tax Law*, Oxford, 1994, S. 331; *Fosselard*, *L'obstacle fiscal à la réalisation du marché intérieur*, *Cahiers de droit européen* 1993, S. 472 ff. (482); *Knobbe-Keuk*, *EC Tax review*, 1994, S. 74 ff.; *Lyons*, *EC Tax Journal* n° 1, 1995, S. 27 ff. (45 ff.).

¹¹⁸ EuGH *Wielockx*, a.a.O. (Fn. 18), Anm. *Rainer*, *IStR* 1995, S. 474 ff.

¹¹⁹ Diese Lösung entspricht dem OECD-Musterabkommen, vgl. Art. 18.

¹²⁰ EuGH *Bachmann*, a.a.O. (Fn. 14) Rdnr. 24/25.

weiterentwickelt wird. Ein Punkt scheint sich jedoch bereits jetzt herauszukristallisieren. Erstens dürfte dieses Prinzip nur Anwendung im Bereich der Lenkungsnormen¹²¹ finden, nicht bei den Fiskalzwecknormen. Den beiden Urteilen gemeinsam ist es nämlich, daß der nationale Gesetzgeber durch Steuervergünstigungen den Steuerpflichtigen dazu veranlassen möchte, sich in einer bestimmten Weise zu verhalten (hier: Versicherung gegen Krankheit und unzureichende Alterseinkünfte) zu bewegen. Der Abzug bestimmter Ausgaben von der Bemessungsgrundlage ist kein Steuergeschenk, sondern die Technik, deren sich der Gesetzgeber zur Wirtschaftslenkung bedient. Die Kohärenz des Steuersystems besteht darin, daß der Staat durch die Abzugsmöglichkeit zwar heute auf Steuereinnahmen verzichtet, dafür jedoch später mit ansonsten nicht auftretenden Steuereinnahmen (oder Ersparnis von Ausgaben) belohnt wird. Bei Fiskalzwecknormen gelten diese Überlegungen nicht. Was jedoch die Unterscheidung zwischen Kohärenz auf der Ebene des einzelnen und Kohärenz auf der Ebene der Vertragsstaaten anbelangt, hat der Verfasser gewisse Bedenken, da der *Bachmann*- und der *Wielockx*-Fall sich seines Erachtens objektiv nicht unterscheiden. In beiden Fällen verweigern die beklagten Staaten die Abzugsfähigkeit der Ausgaben, weil sie die späteren Einkünfte nicht besteuern dürfen. Im umgekehrten Fall wäre das Besteuerungsrecht jedoch in beiden Situationen bei den beklagten Mitgliedstaaten geblieben. Das Argument der Kohärenz auf der Ebene der Vertragsstaaten bestand also bereits im *Bachmann*-Fall, wurde dort jedoch nicht vorgebracht.

B. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses

Das Diskriminierungsverbot des Art. 6 EGV hat keinen absoluten Charakter; es existiert nur "unbeschadet besonderer Bestimmungen" des EGV. So ermöglicht es z.B. die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 48 Abs. 3 EGV) und der selbständig Erwerbstätigen (Art. 56 Abs. 1 EGV), sowie die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs (Art. 66) den Mitgliedstaaten, die Grundfreiheiten des EGV aus Gründen der öffentlichen Ordnung, der Sicherheit und der Gesundheit zu beschränken. Seit dem *Cassis de Dijon*-Urteil¹²² weiß man, daß

¹²¹ Oder Sozialzwecknormen, vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 14. Aufl., Köln, 1994, S. 64 f.; *Verf.*, Manuel de droit fiscal luxembourgeois, Luxembourg, 1995/1996, S. 30 ff.

¹²² EuGH 20.2.1979, *Rewe-Zentral AG*, Rs. 120/78, Rdnr. 8.

eine *wirksame steuerliche Kontrolle* zu diesen zwingenden Gründen des Allgemeininteresses zählen kann¹²³. Da die steuerliche Kontrolle hauptsächlich darauf abzielt, die Steuerhinterziehung zu erschweren, darf man wohl den legitimen Wunsch der Mitgliedstaaten nach einer rechtmäßigen Erhebung von Steuern zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses zählen. Diese Überlegung wurde vom EuGH im *Bachmann*-Fall angestellt, bei dem die diskriminierende belgische Gesetzgebung unter anderem damit gerechtfertigt wurde, daß sie unter anderem zum Ziel habe, die Steuerhinterziehung zu vereiteln¹²⁴.

Ob ein Mitgliedstaat eine Diskriminierung der EG-Ausländer damit rechtfertigen kann, daß es ihm eigentlich und letztendlich nur auf den Kampf gegen die Steuerhinterziehung ankommt, ist in abstrakto schwer zu beurteilen. Es kommt auf die Sachlage im jeweiligen Einzelfall an. Da es sich um einen Ausnahmetatbestand handelt, der auch noch den Grundgedanken des Gemeinschaftsrechts tangiert, ist der Vorbehalt der "zwingenden Gründe des Allgemeininteresses" *eng auszulegen*¹²⁵. Da die Beschränkungen der Vertragsfreiheiten nur dann zulässig sein können, wenn sie geboten sind, steht die Zulässigkeit der diskriminierenden Regelung unter dem *Vorbehalt der Verhältnismäßigkeit*. Ein Eingriff darf nicht "die Grenzen dessen überschreiten, was für die Erreichung des verfolgten Ziels angemessen und erforderlich ist"¹²⁶. Bei dieser Prüfung ist insbesondere der Beweis zu erbringen, daß das gleiche Ergebnis nicht durch weniger einschneidende Regelungen hätte erreicht werden können¹²⁷.

Ergebnis:

Die zur Förderung der europäischen Integration zunächst als vielversprechend erscheinende Feststellung, der Gleichheitssatz des Europäischen Gemeinschaftsrechts wirke auch auf den Erlaß nationaler Vorschriften der

¹²³ Vgl. *Hahn*, a.a.O. (Fn. 4), S. 668.

¹²⁴ Generalanwalt *Mischo*, in: EuGH *Bachmann*, a.a.O. (Fn. 14), Rdnr. 17 ff.

¹²⁵ EuGH 21.6.1974, *Reyners*, Rs. 2/74, Rdnr. 4.

¹²⁶ EuGH 20.2.1979, Rs. 122/78, *Buitoni*, Slg. 1979, S. 677 (686).

¹²⁷ Vgl. *Mischo*, in EuGH *Bachmann*, a.a.O. (Fn. 14) Rdnr. 18; EuGH 26.2.1991, Rs. C-198/89, *Kommission/Griechenland*, Rdnr. 19.

direkten Besteuerung und den Abschluß bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen ein, muß beim näheren Hinsehen als weniger fruchtbar bezeichnet werden. Der Europäische Gerichtshof versucht zwar durch Zurückweisung der verschiedenen Argumente der Mitgliedstaaten gegen die Durchsetzung des Gleichheitssatzes im nationalen Steuerrecht, die Harmonisierung der Europäischen Rechtsordnung zu unterstützen, doch vermag der Gerichtshof nicht jegliche steuerrechtliche Ungleichbehandlung zu unterbinden.

Das Diskriminierungsverbot des Art. 6 EGV, das nur für EU-Bürger gilt, und nur bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zum Tragen kommt, verbietet die durch sachliche Unterschiede nicht objektiv zu rechtfertigende Ungleichbehandlung. Die Feststellung einer unzulässigen steuerrechtlichen Diskriminierung ist nicht einfach. Der Gerichtshof versucht zwar mit Hilfe der Grundsätze des Kompensationsverbots und der Wahrung des Sinnzusammenhangs die Sachlage zu klären, doch führen diese nicht unbedingt zu einer Erleichterung der Entscheidungsfindung. Denn einerseits darf man danach die durch eine Vorschrift gewährte Vergünstigung nicht bei der Beurteilung einer anderen Vorschrift berücksichtigen, und andererseits soll man alle in Zusammenhang stehenden Vorschriften als ein Ganzes betrachten. Insoweit scheint einiges als äußerst kontrovers bei der Vorgehensweise des Gerichtshofs.

Der Europäische Gerichtshof verwirft auch nicht jede objektiv nicht zu rechtfertigende und demzufolge diskriminierende Ungleichbehandlung als gemeinschaftswidrig. Unter dem Aspekt der Kohärenz der Steuerrechtsordnung erkennt der EuGH gewisse Diskriminierungen als zulässig an. Auch "zwingende Gründe des Allgemeininteresses" können zu einer Duldung einer Diskriminierung führen. Indem der Gerichtshof die staatliche Kontrolle zur Verhinderung der Steuerhinterziehung als "zwingenden Grund des Allgemeininteresses" anerkennt, wird hierdurch wiederum der steuerrechtlichen Diskriminierung Tür und Tor geöffnet, sofern der Begriff der steuerrechtlichen Kontrolle nicht einer äußerst restriktiven Interpretation unterworfen wird.

Der Gerichtshof der Europäischen Union befindet sich damit zwar auf dem Weg, den Mitgliedstaaten - mit Hilfe des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts und des gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatzes - ihre einzelstaatliche Souveränität auf dem Gebiet der direkten Besteuerung immer engere Grenzen zu setzen, doch sollte man vor all zu großem Optimismus warnen. Um es mit den Worten von *Rudolf Scharping* auszudrücken: "Wir sind schon oft begeistert gestartet und nüchtern gelandet. Ich finde es umgekehrt schöner".